

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Auszahlung von Körperschaftsteuerguthaben bis zu 1 000 € in einem Betrag
- Ende der Festsetzungsfrist erst nach Ablauf des Auszahlungszeitraums
- Fundstelle: Steuerbürokratieabbaugesetz, BGBl. I 2008, 2850

§ 37

Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuerminderung

idF des KStG 2002 v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144, BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124)

(1) ¹Auf den Schluss des Wirtschaftsjahres, das dem in § 36 Abs. 1 genannten Wj. folgt, wird ein Körperschaftsteuerguthaben ermittelt. ²Das Körperschaftsteuerguthaben beträgt 1/6 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent belasteten Teilbetrags.

(2) ¹Das Körperschaftsteuerguthaben mindert sich vorbehaltlich des Absatzes 2a um jeweils 1/6 der Gewinnausschüttungen, die in den folgenden Wirtschaftsjahren erfolgen und die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. ²Satz 1 gilt für Mehrabführungen im Sinne des § 14 Abs. 3 entsprechend. ³Die Körperschaftsteuer des Veranlagungszeitraums, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt, mindert sich bis zum Verbrauch des Körperschaftsteuerguthabens um diesen Betrag, letztmalig in dem Veranlagungszeitraum, in dem das 18. Wirtschaftsjahr endet, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, auf dessen Schluss nach Absatz 1 das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt wird. ⁴Das verbleibende Körperschaftsteuerguthaben ist auf den Schluss der jeweiligen Wirtschaftsjahre, letztmals auf den Schluss des 17. Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, auf dessen Schluss nach Absatz 1 das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt wird, fortzuschreiben und gesondert festzustellen. ⁵§ 27 Abs. 2 gilt entsprechend.

(2a) Die Minderung ist begrenzt

1. für Gewinnausschüttungen, die nach dem 11. April 2003 und vor dem 1. Januar 2006 erfolgen, jeweils auf 0 Euro;

KStG § 37

2. für Gewinnausschüttungen, die nach dem 31. Dezember 2005 erfolgen, auf den Betrag, der auf das Wirtschaftsjahr der Gewinnausschüttung entfällt, wenn das auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs festgestellte Körperschaftsteuerguthaben gleichmäßig auf die einschließlich des Wirtschaftsjahrs der Gewinnausschüttung verbleibenden Wirtschaftsjahre verteilt wird, für die nach Absatz 2 Satz 3 eine Körperschaftsteuerminderung in Betracht kommt.

(3) ¹Erhält eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) gehören, Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben, und die bei der leistenden Körperschaft zu einer Minderung der Körperschaftsteuer geführt haben, erhöht sich bei ihr die Körperschaftsteuer und das Körperschaftsteuerguthaben um den Betrag der Minderung der Körperschaftsteuer bei der leistenden Körperschaft. ²Satz 1 gilt auch, wenn der Körperschaft oder Personenvereinigung die entsprechenden Bezüge einer Organgesellschaft zugerechnet werden, weil sie entweder Organträger ist oder an einer Personengesellschaft beteiligt ist, die Organträger ist. ³Im Fall des § 4 des Umwandlungssteuergesetzes sind die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden. ⁴Die leistende Körperschaft hat der Empfängerin die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des Anteilseigners,
2. die Höhe des in Anspruch genommenen Körperschaftsteuerminderungsbetrags,
3. den Zahlungstag.

⁵§ 27 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 und 5 gilt entsprechend. ⁶Die Sätze 1 bis 4 gelten nicht für steuerbefreite Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9, soweit die Einnahmen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Steuerbefreiung ausgeschlossen ist.

(4) ¹Das Körperschaftsteuerguthaben wird letztmalig auf den 31. Dezember 2006 ermittelt. ²Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch einen der in § 1 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) in der jeweils geltenden Fassung genannten Vorgänge, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in ein öffentliches Register nach dem 12. Dezember 2006 erfolgt, ganz oder teilweise auf einen anderen Rechtsträger über, wird das Körperschaftsteuerguthaben bei der übertragenden Körperschaft letztmalig auf den vor dem 31. Dezember 2006 liegenden steuerlichen Übertragungstichtag ermittelt. ³Wird das Vermögen einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Rahmen einer Liquidation im Sinne des § 11 nach dem 12. Dezember 2006 und vor dem 1. Januar 2007 verteilt, wird

das Körperschaftsteuerguthaben letztmalig auf den Stichtag ermittelt, auf den die Liquidationsschlussbilanz erstellt wird. ⁴Die Absätze 1 bis 3 sind letztmals auf Gewinnausschüttungen und als ausgeschüttet geltende Beträge anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2007 oder bis zu dem nach Satz 2 maßgebenden Zeitpunkt erfolgt sind. ⁵In Fällen der Liquidation sind die Absätze 1 bis 3 auf Abschlagszahlungen anzuwenden, die bis zum Stichtag erfolgt sind, auf den das Körperschaftsteuerguthaben letztmalig ermittelt wird.

(5) ¹Die Körperschaft hat innerhalb eines Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen. ²Der Anspruch entsteht mit Ablauf des 31. Dezember 2006 oder des nach Absatz 4 Satz 2 oder Satz 3 maßgebenden Tages. ³Der Anspruch wird für den gesamten Auszahlungszeitraum festgesetzt. ⁴Der Anspruch ist jeweils am 30. September auszuführen. ⁵Für das Jahr der Bekanntgabe des Bescheids und die vorangegangenen Jahre ist der Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids auszuführen, wenn die Bekanntgabe des Bescheids nach dem 31. August 2008 erfolgt. **⁶Abweichend von Satz 1 ist der festgesetzte Anspruch in einem Betrag auszuführen, wenn das festgesetzte Körperschaftsteuerguthaben nicht mehr als 1 000 Euro beträgt.** ⁷Der Anspruch ist nicht verzinslich. ⁸Die Festsetzungsfrist für die Festsetzung des Anspruchs läuft nicht vor Ablauf des Jahres ab, in dem der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist **oder ohne Anwendung des Satzes 6 fällig geworden wäre.** ⁹§ 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes gilt sinngemäß. ¹⁰Auf die Abtretung oder Verpfändung des Anspruchs ist § 46 Abs. 4 der Abgabenordnung nicht anzuwenden.

(6) ¹Wird der Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs nach Absatz 5 aufgehoben oder geändert, wird der Betrag, um den der Anspruch, der sich aus dem geänderten Bescheid ergibt, die Summe der Auszahlungen, die bis zur Bekanntgabe des neuen Bescheids geleistet worden sind, übersteigt, auf die verbleibenden Fälligkeitstermine des Auszahlungszeitraums verteilt. **²Abweichend von Satz 1 ist der übersteigende Betrag in einer Summe auszuführen, wenn er nicht mehr als 1 000 Euro beträgt und auf die vorangegangene Festsetzung Absatz 5 Satz 6 oder dieser Satz angewendet worden ist.** ³Ist die Summe der Auszahlungen, die bis zur Bekanntgabe des neuen Bescheids geleistet worden sind, größer als der Auszahlungsanspruch, der sich aus dem geänderten Bescheid ergibt, ist der Unterschiedsbetrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids zu entrichten.

(7) ¹Erträge und Gewinnminderungen der Körperschaft, die sich aus der Anwendung des Absatzes 5 ergeben, gehören nicht zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes. ²Die Auszahlung ist aus den Einnahmen an Körperschaftsteuer zu leisten.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124)

...
(13d) ¹§ 37 Abs. 2a Nr. 1 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) ist nicht für Gewinnausschüttungen anzuwenden, die vor dem 21. November 2002 beschlossen worden sind und die nach dem 11. April 2003 und vor dem 1. Januar 2006 erfolgen. ²Für Gewinnausschüttungen im Sinne des Satzes 1 und für Gewinnausschüttungen, die vor dem 12. April 2003 erfolgt sind, gilt § 37 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144). ³**§ 37 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 20. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2850) ist erstmals im Kalenderjahr 2008 anzuwenden.**

...

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Georg **Thurmayr**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Aicher Thurmayr Knott Kern, Traunstein
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Kiontke, Körperschaftsteuerguthaben nach Änderung durch das SEStEG – Aktuelle Entwicklung im Zusammenhang mit der Abwicklung des Körperschaftsteuerguthabens, NWB F. 4, 5403; Melchior, Das Steuerbürokratieabbaugesetz, DStR 2008, 2441.

Kompaktübersicht

J 08-1 **Grundinformation:** Das *Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.12.2008* (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124) bewirkt, dass KStGuthaben bis zu 1 000 € in einem Betrag auszuzahlen sind. Dieser Wert gilt auch bei einer späteren Erhöhung des KStGuthabens. Auch bei Anwendung der Kleinbetragsregelung soll eine Neufestsetzung des Auszahlungsanspruchs in späteren Jahren gewährleistet sein. Daher endet die Festsetzungsfrist unabhängig von deren Anwendung erst nach Ablauf des zehnjährigen Auszahlungszeitraums.

J 08-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2005* s. § 37 Anm. 2.

- ▶ **SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Durch Anfügung der Abs. 4–7 wurden die Voraussetzungen für die Ablösung des KStGuthabens durch einen in zehn Jahresraten zu tilgenden Auszahlungsanspruch geschaffen und die Details zur Auszahlung sowie zur bilanziellen und stl. Behandlung dieses Anspruchs geregelt.
- ▶ **JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2876; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2 Nr. 2 wurde der Verweis auf die in Abs. 2 Satz 3 geregelte Behandlung der organschaftlich verursachten Mehrabführung angepasst.

- ▶ **JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Die Änderungen in Abs. 4 hatten klarstellenden Charakter bzgl. des Zeitpunkts der letztmaligen Ermittlung des KStGuthabens bei Liquidation bzw. Umwandlung sowie bzgl. der Stichtagsabgrenzung zwischen ausschüttungsindizierter KStMinderung und Behandlung des Auszahlungsanspruchs. Abs. 5 wurde materiell und formell dahingehend geändert, dass ein Verweis in Satz 2 ergänzt, die Auszahlungsregelung in den Sätzen 4 und 5 neu gefasst, mit Satz 8 ein Verweis auf den estl. Verlustfeststellungsbescheid und mit Satz 9 eine Regelung für die Abtretung oder Verpfändung eingefügt wurde.
- ▶ **Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.12.2008** (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): Zwecks Verfahrensvereinfachung wird in Abs. 5 in einem neuen Satz 2 eine Kleinbetragsregelung eingefügt, wonach KStGuthaben bis einschließlich 1 000 € in einem Betrag auszuzahlen sind; dies gilt nach dem neuen Satz 2 in Abs. 6 auch in Änderungsfällen. Der geänderte Satz 8 in Abs. 5 bestimmt, dass die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf des Jahres endet, in dem der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die drei Neuregelungen gelten gem. der speziellen Anwendungsregelung in § 34 Abs. 13d erstmals für den VZ 2008. J 08-3

Grund der Änderungen: Durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) wurde das bisherige ausschüttungsabhängige System der KStMinderung durch eine raterliche Auszahlung des KStGuthabens über einen Zeitraum von zehn Jahren ersetzt. Dabei war der Auszahlungsanspruch – idR zum 31.12.2006 – mit seinem Barwert zu aktivieren und ist in den Folgejahren fortzuschreiben. Die ursprüngliche Aktivierung, etwaige Wertberichtigungen und die durch die jährlichen Raten vereinnahmten Zinsanteile sind bei der kstl. Gewinnermittlung zu neutralisieren (BMF v. 14.1.2008, BStBl. I 2008, 280; bestätigt durch BFH v. 15.7.2008 – I B 16/08, BStBl. II 2008, 886). J 08-4

Die Ermittlung des Barwerts des KStGuthabens sowie dessen Fortschreibung erfordert mehrere Arbeitsschritte mit entsprechendem Aufwand (Ermittlung des zutreffenden stichtagsbezogenen Zinssatzes, Neubewertung, Korrekturbuchungen, außerbilanzielle Korrektur des Zinsertrags) und zwingt FinVerw. sowie Stpfl. gleichermaßen zur Überwachung der korrekten Abwicklung des Auszahlungsanspruchs. Vor diesem Hintergrund war eine Kleinbetragsregelung geboten.

Bedeutung der Änderungen: Das Steuerbürokratieabbaugesetz reduziert den Aufwand für Stpfl. und FinVerw., indem es KStGuthaben bis zu 1 000 € in einem Betrag zur Auszahlung – regelmäßig am 30.9.2008 – freigibt (Abs. 5 Satz 6). Dieser Schwellenwert, der die Wirkung einer Freigrenze hat, J 08-5

gilt auch für eine spätere Erhöhung des KStGuthabens (Abs. 6 Satz 2). Nachdem sich Änderungen des KStGuthabens insbes. aus Außenprüfungen bis 2006 ergeben können, soll auch bei Anwendung der Kleinbetragsregelung eine Neufestsetzung des Auszahlungsanspruchs in späteren Jahren gewährleistet sein. Dazu bestimmt Abs. 5 Satz 8 Halbs. 2, dass unabhängig von der Anwendung der Kleinbetragsregelung die Festsetzungsfrist erst nach Ablauf des zehnjährigen Auszahlungszeitraums endet.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 5 (Entstehung, Bewertung und Tilgung des Auszahlungsanspruchs)

J 08-6 **Auszahlung geringfügiger Beträge:** Während Abs. 5 Satz 1 die Auszahlung des KStGuthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen vorschreibt, bestimmt der neu eingefügte Abs. 5 Satz 6 die Auszahlung eines KStGuthabens bis einschließlich 1 000 € in einer Summe. Mit dieser Bestimmung übernimmt der Gesetzgeber die von der FinVerw. bereits im Vorfeld aus Billigkeitsgründen vorgesehene Regelung (BMF v. 21.7.2008, BStBl. I 2008, 741) und sichert sie damit gesetzlich ab.

Dem Betrag von 1 000 € kommt die Wirkung einer Freigrenze zu, da bereits geringfügiges Überschreiten dieses Betrags zur ratierlichen Auszahlung führt. Der Gesetzeswortlaut ist eindeutig. Der Gesetzgeber bewegt sich damit in dem ihm für Typisierungen vorgegebenen weiten Gestaltungsspielraum (s. allgemein zB BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, DB 2008, 2803 Tz. 60, 75 zur Entfernungspauschale). Zudem übernimmt er mit dem Schwellenwert von 1 000 € einen Betrag, der auch bei anderen stl. Regelungen zur Anwendung gelangt, zB beim Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a EStG.

Festsetzungsfrist: Abs. 5 Satz 8 legt fest, dass die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf des Jahres endet, in dem der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist, dh. idR bis zum Ablauf des Jahres 2018, s. § 37 Anm. J 06–22.

Ohne Anpassung dieser Regelung wäre die Festsetzungsfrist bei den Bagatellfällen Ende 2008 abgelaufen, und es wären möglicherweise schwierige Abgrenzungsfragen entstanden, wie Konstellationen zu behandeln wären, in denen sich die Höhe des KStGuthabens bis Ende 2006 noch aufgrund etwa einer stl. Außenprüfung ab 2009 ändert. Mit der jetzigen Regelung, die die FinVerw. ebenfalls vorgesehen hatte (BMF v. 21.7.2008, BStBl. I 2008, 741), sichert der Gesetzgeber sowohl zu Gunsten des Stpfl. als auch des Fiskus eine langfristig mögliche Korrektur des Auszahlungsanspruchs.

■ Absatz 6 (Auswirkung von Bescheidänderungen)

Gemäß der Grundregelung des Abs. 6 Satz 1 wird bei einer Erhöhung des Auszahlungsanspruchs der Erhöhungsbetrag auf die bis zum Jahr 2018 verbleibenden Fälligkeitstermine verteilt.

J 08-7

Um den Vereinfachungseffekt zu erhalten, der sich aus der Einführung der Bagatellgrenze von 1 000 € gem. Abs. 5 Satz 6 ergibt, bestimmt der neu eingefügte Abs. 6 Satz 2, dass der Erhöhungsbetrag in einer Summe ausbezahlt ist, wenn er nicht 1 000 € übersteigt. Dabei regelt der Gesetzgeber mit der alternativen Bezugnahme auf Abs. 5 Satz 6 bzw. Abs. 6 Satz 2 ausdrücklich, dass es keine Rolle spielt, ob es sich um eine erstmalige oder mehrmalige Erhöhung in Stufen handelt. Auch diesbezüglich übernimmt der Gesetzgeber die bereits vorab von der FinVerw. getroffene Regelung (BMF v. 21.7.2008, BStBl. I 2008, 741).

Bewusste Ungleichbehandlung mit Erstfestsetzungen über 1 000 €:

Mit der mehrfachen Anwendung der Bagatellgrenze behandelt der Gesetzgeber Stpfl., die erst nach einer oder mehreren Bagatelländerungen über den Auszahlungsanspruch von 1 000 € gelangen, bewusst anders als Stpfl., die bereits im Rahmen der erstmaligen Festsetzung einen Auszahlungsanspruch von mehr als 1 000 € hatten. Während beim erstgenannten Personenkreis die sofortige Auszahlung mehrfach angewandt wird, kommt im anderen Fall nur eine Auszahlung über zehn Jahre in Betracht, wodurch sich ein Liquiditätsnachteil ergeben kann. Dieser Nachteil hält sich uE jedoch innerhalb der dem Gesetzgeber eingeräumten Typisierungsgrenzen.

Reduzierung der Erstfestsetzung auf einen Betrag bis 1 000 €:

Abs. 6 Satz 2 spricht ausschließlich den Fall der späteren Erhöhung des KStGuthabens und damit des Auszahlungsanspruchs an. Denkbar sind hingegen auch Fälle der späteren Reduzierung, die grundsätzlich in Abs. 6 Satz 3 geregelt werden. Allerdings wird dabei nicht der Fall einbezogen, dass der Auszahlungsanspruch nach der Änderung auf einen Betrag bis zu 1 000 € sinkt. Dieser Fall ist uE nach Sinn und Zweck der Bagatellregelung so zu behandeln, dass der Auszahlungsanspruch abzüglich etwaig geleisteter Raten dann in einem Betrag an den Stpfl. ausbezahlt wird (glA DJPW/Dötsch, § 37 Rn. 118a).

KStG § 37